SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

11 ta' Ġunju 2009 *

Fil-Kawża C-572/07,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Krajský soud v Ústi nad Labem (ir-Repubblika Ċeka), permezz tad-deċiżjoni tal-20 ta' Novembru 2007, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Diċembru 2007, fil-proċedura

RLRE Tellmer Property sro

vs

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla),

komposta minn C. W. A. Timmermans, President tal-Awla, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (Relatur), P. Kūris u L. Bay Larsen, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: iċ-Ċek.

Avukat Ġenerali: V. Trstenjak,
Reġistratur: K. Sztranc-Sławiczek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-6 ta' Novembru 2008,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, minn J. Janoušková,

— għal RLRE Tellmer Property sro, minn R. Lančík u J. Rambousek,

— għall-Gvern Ċek, minn M. Smolek, bħala aġent,

— għall-Gvern Grieg, minn K. Georgiadis kif ukoll minn S. Alexandriou u V. Karra, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou u M. Thomannová-Körnerová, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-9 ta' Diċembru 2008,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1 p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn RLRE Tellmer Property sro (iktar 'il quddiem "RLRE Tellmer Property") u l-Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (direttorat tal-finanzi tal-Ústí nad Labem) dwar il-kwistjoni ta' jekk l-ispejjeż ta' tindif tal-partijiet komuni ta' immobbli mogħti b'lokazzjoni humiex, bħal-lokazzjoni, eżenti mit-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jissuġġetta għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

4 L-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"'Provvista tas-servizzi' tfisser kull operazzjoni [tranżazzjoni] li ma tikkostitwix[xix] provvista ta' oġġetti skond it-tifsira ta' l-Artikolu 5.

Operazzjonijiet [tranżazzjonijiet] bħal dawn jistgħu jinkludu *inter alia*:

— assenjazzjoni [ċessjoni] ta' proprjetà inkorporali [mhux materjali], kemm jekk hija u kemm jekk mhix suġġetta għal att li jikkostitwixxi titolu,

— obbligazzjoni [obbligu] biex ma jsirx jew biex ikun tollerat att jew sitwazzjoni,

— l-eżekuzzjoni ta' servizzi skond ordni magħmula minn jew f'isem awtorità pubblika jew skond il-liġi."

5 L-Artikolu 13B tas-Sitt Direttiva li jinsab taħt it-titolu X tagħha, intitolat "Eżenzjonijiet" jipprovdi:

"Mingħajr preġudizzju [Bla ħsara] għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġej taħt il-kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għall-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe eżenzjoni [frodi] possibbli, evitar [evażjoni] u abbuż:

[…]

b) il-kiri jew l-aljenazzjoni [il-lokazzjoni] ta' proprjeta immobbli eskluż:

1. il-proviżjoni ta' akkomadazzjoni, kif definita fil-liġijiet ta' l-Istati Membri, fis-settur tal-lukandi jew fis-setturi b'funzjoni simili, inkluż l-proviżjoni ta' akkomodazzjoni f'kampijiet tal-vaganzi jew f'siti żviluppati għall-użu bħala siti ta' kkampjar;

2. l-aljenazzjoni [il-lokazzjoni] ta' fondi u sisi [siti] għall-ipparkjar tal-karozzi;

3. il-lokazzjoni ta' tagħmir u makkinarju installat [b'mod] permanenti;

4. il-kiri [lokazzjoni] ta' kaxxiforti.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw iżjed esklużjonijet għall-iskop ta' din l-eżenzjoni".

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

6 L-applikazzjoni tal-VAT fir-Repubblika Ċeka hija rregolata mil-Liġi Nru 235/2004 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud. L-Artikolu 56(4) ta' din il-liġi, intitolat "Ċessjoni u lokazzjoni ta' artijiet, immobbli, appartamenti u bini għal użu mhux ta' abitazzjoni, lokazzjoni ta' strutturi oħra", jipprovdi kif ġej fir-rigward tal-eżenzjoni mill-VAT applikabbli għal-lokazzjoni ta' immobbli:

"Il-lokazzjoni ta' artijiet, ta' immobbli, ta' appartamenti u ta' bini għal użu mhux ta' abitazzjoni hija eżenti mit-taxxa. L-eżenzjoni ma tinkludix il-lokazzjoni għal żmien qasir ta' immobbli, il-lokazzjoni ta' bini jew ta' spazji għall-ipparkjar ta' vetturi, il-lokazzjoni ta' kaxxiforti jew ta' tagħmir u makkinarju installat b'mod permanenti. Lokazzjoni għal żmien qasir tfisser il-lokazzjoni li tinkludi l-armar intern mobbli u, skont il-każ, il-provvista ta' elettriku, ta' tisħin, ta' gass jew ta' ilma, għal perijodu massimu ta' 48 siegħa mingħajr interruzzjoni."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

7 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li RLRE Tellmer Property hija l-proprjetarja ta' diversi proprjetajiet immobbli li jinkludu appartamenti mogħtija b'lokazzjoni. Minbarra l-lokazzjoni normali, hija titlob lil-lokatarji tagħha ħlas, iffatturat separatament, għat-tindif tal-partijiet komuni li jsir minn dawk li jieħdu ħsieb l-immobbli.

8 Wara li kkunsidraw li RLRE Tellmer Property kienet naqqset b'mod eċċessiv il-VAT relattiv għall-ispejjeż ta' tindif, l-awtoritajiet tat-taxxa ddeċidew li jżidu l-VAT dovuta minn din il-kumpannija għax-xahar ta' Mejju 2006 b'CZK 115 911 abbażi tal-ħlas miġbur għall-attivitajiet ta' tindif.

9 Wara li, fil-5 ta' Frar 2007, deċiżjoni tal-Finanční ředitelství v Ústí nad Labem kienet ikkonfermat id-deċiżjoni meħuda mill-Uffiċċju tal-Finanzi ta' Litvínov fl-20 ta' Settembru 2006, RLRE Tellmer Property ppreżentat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju

10 RLRE Tellmer Property enfasizzat li l-lokazzjoni u s-servizzi marbuta mal-lokazzjoni tal-appartamenti, bħas-servizz ta' tindif tal-partijiet komuni, jikkostitwixxu provvisti li ma jistgħux jiġu mifruda, li jaqgħu taħt sistema unika tal-VAT.

11 Il-qorti tar-rinviju qiegħda tistaqsi dwar l-interpretazzjoni li għandha tingħata kemm lil-liġi nazzjonali, kif ukoll lid-dritt Komunitarju applikabbli f'dan il-każ. Hija tipprevedi tliet risposti possibbli għad-domandi li qed tistaqsi fil-kuntest tal-kawża prinċipali.

12 Fl-ewwel lok, peress li l-lokatarji għandhom il-possibbiltà li jikkonkludu kuntratt għat-tindif tal-partijiet komuni indipendenti ma terzi, dan is-servizz ma jagħmilx parti mill-lokazzjoni u l-eżenzjoni tiegħu mhijiex iġġustifikata. Fit-tieni lok, sa fejn l-eżenzjoni tal-ispejjeż ta' tindif tal-imsemmi partijiet ikollhom l-effett li jnaqqsu l-ispejjeż dovuti għall-alloġġ, raġunijiet soċjali jistgħu jiġġustifikaw l-eżenzjoni ta' dawn l-ispejjeż. Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju ma teskludix li din il-kwistjoni għandha titħalla għall-evalwazzjoni tal-Istati Membri.

13 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Krajský soud v Ústí nad Labem iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domani preliminari li ġejjin:

"1) […] Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 6 […] u tal-Artikolu 13 […] tas-Sitt Direttiva […] jistgħu jiġu interpretati fis-sens li l-lokazzjoni ta' appartament (jekk ikun il-każ, ta' bini għal użu mhux ta' abitazzjoni), minn naħa, u t-tindif relatat mal-partijiet komuni, min-naħa l-oħra, jistgħu jiġu kkunsidrati bħala provvisti taxxabbli, indipendenti u distinti minn xulxin?

2) Jekk […] ir-risposta għall-ewwel domanda tkun fin-negattiv, […] l-Artikolu [13 Bb tas-Sitt Direttiva jeħtieġ, jeskludi] l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud għall-ispejjeż ta' tindif tal-partijiet komuni ta' dar ta' abitazzjoni mogħtija b'lokazzjoni jew iħalli f'idejn l-Istat Membru l-kompitu li jiddeċiedi dwar l-applikazzjoni [tiegħu]?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

14 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva, dwar ir-relazzjoni li teżisti bejn il-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli u s-servizz ta' tindif tal-partijiet komuni tal-immobbli mogħti b'lokazzjoni. B'mod partikolari, hija tistaqsi jekk l-ispejjeż relattivi għas-servizz ta' tindif jaqgħux taħt il-kunċett ta' lokazzjoni fis-sens tal-imsemmi artikolu u minħabba f'hekk, jekk hijiex applikabbli għalihom l-istess sistema fiskali tal-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli, li hija eżentata mill-VAT bis-saħħa tal-Artikolu 13B (b) tas-Sitt Direttiva.

15 F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi mfakkar, l-ewwel nett, li skont ġurisprudenza stabbilita, l-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt Komunitarju u għalhekk għandhom jingħataw definizzjoni Komunitarja (ara s-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2007, CO.GE.P., C-174/06, Ġabra p. I-9359, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

16 Il-kliem użat sabiex jispjega l-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat b'mod strett, peress li dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu derogi għall-prinċipju ġenerali li l-VAT tinġabar fuq kull provvista tas-servizzi magħmula bi ħlas minn persuna taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Jannar 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Ġabra p. I-493, punt 25, u tat-8 ta' Diċembru 2005, Jyske Finans, C-280/04, Ġabra p. I-10683, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 It-tieni nett, mill-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jirriżulta li kull provvista għandha normalment titqies li hija distinta u indipendenti (ara s-sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service, C-425/06, Ġabra p. I-897, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

18 Madankollu, f'ċerti ċirkustanzi, diversi provvisti distinti formalment, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u b'hekk jagħtu lok, separatament, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni, għandhom jitqiesu li huma tranżazzjoni unika peress li mhumiex indipendenti. Dan ikun il-każ, pereżempju, meta jiġi kkonstatat li provvista jew diversi provvisti jikkostitwixxu tranżazzjoni waħda prinċipali u meta l-provvista jew il-provvisti l-oħra jikkostitwixxu provvista jew diversi provvisti anċillari li tapplika għalihom l-istess sistema fiskali li tkun applikabbli għall-provvista prinċipali. B'mod partikolari, provvista għandha titqies li hija anċillari għall-provvista prinċipali meta, għall-klijenti, ma tkunx tikkostitwixxi għan fih innifsu, iżda l-mezz għall-benefiċċju fl-aħjar kundizzjonijiet tas-servizz prinċipali li ġie pprovdut (sentenza Part Service, iċċitata iktar 'il fuq, punti 51 u 52 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

19 Barra minn hekk, jista' wkoll jiġi kkunsidrat li jkun hemm provvista unika meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabbli tant ikunu marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda li ma tistax tiġi mifruda u li jekk tiġi mifruda tisfa artifiċjali (sentenza Part Service, iċċitata iktar 'il fuq, punt 53).

20 Qabel kollox, għandu jiġi mfakkar li l-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli fis-sens tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva tikkonsisti, essenzjalment, fil-fatt li l-persuna li qiegħda tagħti b'lokazzjoni, tagħti lill-kerrej, għal żmien stabbilit u fuq ħlas, id-dritt li jokkupa immobbli bħallikieku kien il-proprjetarju u li jeskludi kull persuna oħra mill-benefiċċju ta' tali dritt (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-4 ta' Ottubru 2001, "Goed Wonen", C-326/99, Ġabra p. I-6831, punt 55; tad-9 ta' Ottubru 2001, Mirror Group, C-409/98, Ġabra p. I-7175, punt 31; tat-8 ta' Mejju 2003, Seeling, C-269/00, Ġabra p. I-4101, punt 49, u tat-18 ta' Novembru 2004, Temco Europe, C-284/03, Ġabra p. I-11237, punt 19).

21 Għaldaqstant, anki jekk il-provvista ta' tindif tal-partijiet komuni ta' immobbli hija marbuta mal-użu tal-proprjetà mikrija, hija ma taqax neċessarjament taħt il-kunċett ta' lokazzjoni fis-sens tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva.

22 Barra minn hekk, huwa stabbilit li s-servizz ta' tindif ta' partijiet komuni ta' immobbli jistgħu jiġu pprovduti b'modi differenti, jiġifieri, b'mod partikolari, minn terzi li jiffatturaw l-ispejjeż ta' dan is-servizz direttament lil-lokatur jew mill-persuna li qiegħda tagħti b'lokazzjoni billi timpjega lill-persunal tagħha għal dan il-għan jew billi tuża impriża tat-tindif.

23 Għandu jiġi rrilevat f'dan il-każ li RLRE Tellmer Property tiffattura s-servizzi ta' tindif lil-lokatarji b'mod differenti minn dak tal-lokatur.

24 Barra minn hekk, peress li l-lokazzjoni tal-appartamenti u t-tindif tal-partijiet komuni ta' immobbli jistgħu, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, jiġu sseparati minn xulxin, din il-lokazzjoni u dan it-tindif ma jistgħux jitqiesu li huma provvista unika fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

25 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva, il-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli u s-servizz ta' tindif tal-partijiet komuni tagħha, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, għandhom jitqiesu li huma tranżazzjonijiet indipendenti, distinti minn xulxin, b'tali mod li l-imsemmi servizz ma jaqax taħt din id-dispożizzjoni.

Fuq it-tieni domanda

26 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel domanda, m'hemmx lok li tingħata risposta għat-tieni domanda.

Fuq l-ispejjeż

27 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja, (It-Tieni Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 13B(b) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, il-lokazzjoni ta' proprjetà immobbli u s-servizz ta' tindif tal-partijiet komuni tagħha, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, għandhom jitqiesu li huma tranżazzjonijiet indipendenti, distinti minn xulxin, b'tali mod li l-imsemmi servizz ma jaqax taħt din id-dispożizzjoni.

Firem